



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 25 września 2014 r.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych w składzie:

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Maciej Berek
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Ireneusz Piasecki (spr.)
	<i>Członek GKO:</i>	Barbara Potocka
Protokolant:		Bartosz Głuszko

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Anny Rotter, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 25 września 2014 r., odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Obwinionego (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wójta Gminy (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 11 kwietnia 2014 r., sygn. akt: DB-0965/22/14, w zakresie w którym Komisja Orzekająca umorzyła postępowanie wobec Pana (...) o naruszenie dyscypliny finansów publicznych z **art. 18 pkt 1** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na przeprowadzeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013r., poz. 330 ze zm.) poprzez zaniechanie powiązania wyników inwentaryzacji pozostałych środków trwałych, przeprowadzonej w drodze spisu z natury, z zapisami z ksiąg rachunkowych - kwota wynikająca z podsumowania arkuszy spisu z natury dot. konta 013 „Pozostałe środki trwale” stanowiła 2.244.681,26 zł podczas, gdy saldo konta 013 na dzień 31.12.2011 r. wynosiło: 2.359.949,30 zł. Różnica w kwocie 115.268,04 zł dotyczyła zmian w pozostałych środkach trwałych jakie wystąpiły w okresie od dnia zakończenia inwentaryzacji do dnia 31.12.2011 r., inwentaryzowanych w :

- 1) Urzędzie Gminy - kwota (+) 12.018,78zł,
- 2) Straży Gminnej - kwota (+) 6.857,45 zł,
- 3) Świetlicach Wiejskich:
 - (...) kwota (+) 1.249,00 zł
 - (...) kwota (-) 225,91 zł
 - (...) kwota (+) 2.169,72 zł
 - (...) kwota (+) 3.199,00 zł
- 4) Pałacu w (...) - kwota + 90.000,00 zł.

Komisja Orzekająca I instancji orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarbu Państwa.

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 146 ust. 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) uchyła orzeczenie Komisji I instancji w zaskarżonym zakresie i w tej części przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu.

Pouczenie

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

UZASADNIENIE

Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych 17.03.2014 r., wniósł do Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu (dalej zwanej RKO) wnioski o ukaranie, wobec Pana (...), pełniącego w czasie popełnienia zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wójta Gminy (...).

We wniosku o ukaranie oskarżyciel zarzucił Obwinionemu Panu (...) naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej zwanej ustawą), wskazując, że polegało ono na zaniechaniu:

1. udokumentowania (sporządzenia protokołu) przeprowadzenia, w drodze spisu z natury, inwentaryzacji kasy - stan na dzień 31.12.2011 r., co naruszało postanowienia pkt 3 i 4 - Część V „Inwentaryzacja kasy” załącznika Nr 2 p.n. „Instrukcja w sprawie gospodarki kasowej w Urzędzie Gminy” do Zarządzenia Nr 23/2010 z dnia 31 grudnia 2010 r. w sprawie instrukcji regulujących gospodarkę finansową Urzędu Gminy;

2. powiązania wyników inwentaryzacji pozostałych środków trwałych, przeprowadzonej w drodze spisu z natury, z zapisami z ksiąg rachunkowych. Ujawnioną nieprawidłowość potwierdził fakt, że kwota wynikająca z podsumowania arkuszy spisu z natury dot. konta 013 „Pozostałe środki trwałe” stanowiła 2.244.681,26 zł podczas, gdy saldo konta 013 na dzień 31.12.2011 r. wynosiło: 2.359.949,30 zł. Różnica w kwocie 115.268,04 zł dotyczyła zmian w pozostałych środkach trwałych jakie wystąpiły w okresie od dnia zakończenia inwentaryzacji do dnia 31.12.2011 r., inwentaryzowanych w:

- 1) urządzie Gminy - kwota (+) 12.018,78zł,
- 2) Straży Gminnej - kwota (+) 6.857,45 zł,
- 3) Świetlicach Wiejskich: (...) kwota (+) 1.249,00 zł, Chyby kwota (-) 225,91 zł, (...) kwota (+) 2.169,72 zł, Sady kwota (+) 3.199,00 zł,
- 4) Pałacu w (...) - kwota + 90.000,00 zł.

W ocenie Zastępcy Rzecznika powyższe zaniechania były sprzeczne z przepisami art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Oskarżyciel domagał się wymierzenia Obwinionemu kary upomnienia.

Orzeczeniem z dnia 11 kwietnia 2014 r. RKO:

- uniewinniła Obwinionego – od naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 18 pkt 1 ustawy, polegającego na przeprowadzeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości (sporządzenia protokołu) przeprowadzenia, w drodze spisu z natury, inwentaryzacji kasy - stan na dzień 31.12.2011 r.,

- umorzyła postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 powołanej ustawy polegające na przeprowadzeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości poprzez zaniechanie powiązania wyników inwentaryzacji pozostałych środków trwałych, przeprowadzonej w drodze spisu z natury, z zapisami z ksiąg rachunkowych.

Ponadto RKO orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa.

W uzasadnieniu orzeczenia RKO wskazała między innymi, że - w związku z tym, iż pomiędzy czasem popełnienia zarzucanego naruszenia, a czasem orzekania nastąpiła zmiana przepisów, RKO - stosowanie do art. 24 ustawy oraz art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 240, poz. 1429) - porównała stan prawny przed i po zmianach. W wyniku tej analizy RKO zastosowała „ustawę nową”, ponieważ stwierdziła, że przepis art. 18 pkt 1 ustawy w wyniku nowelizacji nie uległ zmianie i zarówno w czasie zarzucanego naruszenia, jak i w czasie orzekania stanowił i stanowi, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. RKO uznała, że przepisy ustawy po zmianach są względniejsze dla sprawy.

W odniesieniu do czynu, polegającego na niepowiązaniu wyników inwentaryzacji pozostałych środków trwałych, przeprowadzonej w drodze spisu z natury, z zapisami z ksiąg rachunkowych RKO stwierdziła, że Zarządzeniem nr KZP-3/2011 z dnia 18.01.2011 r. Wójt Gminy (...) określił plan inwentaryzacji Urzędu Gminy (...) na 2011 r., który przewidywał m.in., inwentaryzację środków trwałych i pozostałych środków trwałych metodą spisu z natury z terminem na dzień 31.12.2011 r. Zarządzeniem nr KZP – 17/2011 Wójt Gminy (...) w dniu 13.10.2011 r., w związku z koniecznością przeprowadzenia inwentaryzacji składników majątkowych w roku 2011 zarządził sporządzenie spisu natury i powierzył to zadanie stałej komisji inwentaryzacyjnej (komisja ta powołana została zarządzeniem nr KZP-2/2011 Wójta Gminy (...) z dnia 17 stycznia 2011 r.).

Z dokumentów takich jak: arkusze spisu z natury, operacje na kontach, „Wyjaśnień dotyczących różnic na saldach kont 013 na dzień 31.12.2011 r.” z dnia 07.03.2013r., przedstawionych w trakcie kontroli przeprowadzanej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Poznaniu, dokumentów określających przedmioty zakupione na wyposażenie po przeprowadzonej inwenturze lub przedmioty wyksięgowane z wyposażenia wynika, że inwentaryzacja, w odniesieniu do wskazanych przez oskarżyciela składników majątkowych, przeprowadzona była w okresie od października do grudnia 2011 r. według stanu na dzień przeprowadzania inwentaryzacji, który był inny niż 31.12.2011 r. Na dzień dokonywania inwentaryzacji poszczególnych składników dane wykazane w arkuszach spisowych były zgodne ze stanem wynikającym na ten dzień z ksiąg rachunkowych. Zwiększenia i zmniejszenia, jakie nastąpiły pomiędzy datą spisu, a 31.12.2011 r., nie zostały na dzień 31.12.2011 r. ustalone na arkuszach spisu z natury przez ich dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego w tych arkuszach. Zmniejszenia i zwiększenia zostały uwzględnione tylko w urządzeniach księgowych.

Dokonując oceny prawnej RKO uznała, iż opisane wyżej okoliczności świadczą o naruszeniu, w powyższym zakresie, przez Obwinionego art. 18 ust. 1 ustawy, poprzez przeprowadzenie inwentaryzacji przedmiotowych składników majątkowych, w drodze spisu z natury, w sposób naruszający art. 27 ust. 1 w zw. z art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Podmiotowa

odpowiedzialności Obwinionego wynika z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości oraz art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Na tle tego przepisu Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej zwana GKO) w orzeczeniu z dnia 23.02.2012r. nr BDF1/4900/3/3/RN-1/12/76 (nr LEX 1217026) wskazała, że „za inwentaryzację przeprowadzoną drogą spisu z natury od początku do końca odpowiada kierownik jednostki”. Obwiniony jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych powinien znać przepisy prawa obowiązujące w zakresie rachunkowości i postępować zgodnie z nimi. Dodatkowo jako osoba odpowiedzialna za wykonanie obowiązków w tym zakresie powinien dołożyć wszelkiej staranności, aby nie dopuścić do stwierdzonych naruszeń.

RKO postanowiła jednakże nie dochodzić odpowiedzialności w stosunku do Obwinionego, gdyż uznała, że stopień szkodliwości stwierdzonego uchybienia dla finansów publicznych jest znikomy i na podstawie art. 78 ust. 2, art. 78 ust. 1 w zw. z art. 28 ust. 1 ustawy umorzyła postępowanie w powyższym zakresie. W ocenie RKO, o znikomym stopniu szkodliwości świadczy to, iż nieprawidłowość w zakresie inwentaryzacji dotyczy jej wąskiego wycinka, a co istotniejsze, stan rzeczywisty składników majątkowych zarówno w dniu dokonywania spisu z natury jak i na dzień 31.12.2011 r. odpowiadał stanowi wynikającemu z ksiąg rachunkowych.

Odwołanie od wyżej opisanego orzeczenia - w dniu 23 maja 2014 r. - wniósł Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, zaskarżając je w zakresie umorzenia postępowania wobec Obwinionego (...) (w zakresie czynu, od popełnienia którego Obwiniony został uniewinniony, orzeczenie nie zostało zaskarżone).

Oskarżyciel zakwestionował stanowisko RKO w zakresie uznania przez nią, że stopień szkodliwości naruszenia dla finansów publicznych jest znikomy w rozumieniu art. 28 ust. 1 ustawy. Zgodnie z poglądem utrwalonym w orzecznictwie GKO szkodliwość czynu dla finansów publicznych ustawa poddaje stopniowaniu. Do przesłanek uwzględnianych przy tej ocenie należy waga naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia oraz skutki naruszenia. W przedmiotowej sprawie RKO znikomą szkodliwość czynu uzasadniła lakonicznie tym, że „nieprawidłowość w zakresie inwentaryzacji dotyczy jej wąskiego wycinka” pomijając całkowicie wagę naruszonego przepisu prawa. GKO w orzeczeniu z dnia 7.01.2013 r. sygn. akt BDF1/4900/99/98/RN-19/12/24 (dotyczącym również naruszenia z art. 18 pkt 1 ustawy) zajęła jednoznaczne stanowisko, że „Stwierdzając znikomą szkodliwość czynu dla finansów publicznych, komisja orzekająca powinna wnikliwie i maksymalnie szeroko uzasadnić tok rozumowania, który doprowadził do takich, a nie innych wniosków. W szczególności należy stosownie do wskazanego art. 28 ust. 1a ustawy poddać ocenie wagę naruszonych obowiązków oraz sposób, okoliczności czynu, a więc wszystkie zdarzenia, które miały wpływ na popełnienie czynu i motywy działania. Ocenic należy także skutki naruszenia dyscypliny finansów publicznych.”

Zdaniem Oskarżyciela, stwierdzenie RKO, że „stan rzeczywisty składników majątkowych zarówno w dniu dokonywania spisu z natury jak i na dzień 31.12.2011 r. odpowiadał stanowi wynikającemu z ksiąg rachunkowych”, nie ma żadnego znaczenia dla oceny stopnia szkodliwości zarzucanego czynu. Zarzucany czyn polegał na zaniechaniu powiązania wyników inwentaryzacji pozostałych środków trwałych, przeprowadzonej w drodze spisu z natury, z zapisami z ksiąg rachunkowych, które to zaniechanie spowodowało nieobjęcie inwentaryzacją pozostałych środków trwałych w kwocie 115.268.04 zł, czego nie można

uznać jako przesłankę znikomej szkodliwości. Zastępca Rzecznika podkreślił, że właśnie przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze spisu z natury jest podstawową czynnością wykonywaną w celu ustalenia stanu rzeczywistego majątku, której wyniki są następnie porównywane ze stanem ujętym w ewidencji księgowej. W przedmiotowej sprawie porównanie wartości pozostałych środków trwałych wykazanych w arkuszach spisowych z wartością ujętą w ewidencji księgowej skutkowałoby ujawnieniem różnic, które następnie winny być wyjaśnione w sposób określony przepisami art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości stanowiącymi, że ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

W ocenie Zastępcy Rzecznika, orzeczenie RKO o umorzeniu postępowania nie znajduje uzasadnienia, bowiem Obwiniony poprzez swoje zaniechanie naruszył podstawowe zasady przeprowadzenia inwentaryzacji, w części określonej przepisami art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości a zatem waga naruszonego porządku prawnego jest bardzo znaczna. Zaniechanie powiązania wyników inwentaryzacji pozostałych środków trwałych, przeprowadzonej w drodze spisu z natury, z zapisami z ksiąg rachunkowych skutkowało tym, że przeprowadzona inwentaryzacja nie spełniła swojej roli - nie stanowiła narzędzia nadzoru, ani nie służyła rzetelnej ocenie stanu majątku miasta, bowiem brak powiązania wyników inwentaryzacji nie dawał możliwości prawidłowego jej rozliczenia. Oskarżyciel podkreślił, że inwentaryzacja (jeśli zaistnieją przypadki zakupu lub likwidacji urządzeń) powinna stanowić narzędzie rzetelnej oceny stanu mienia. Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają w sposób precyzyjny jakie czynności wchodzi w zakres pojęcia „powiązanie wyników inwentaryzacji”, stąd zasadne jest odwołanie się do wykładni funkcjonalnej przepisów art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Jednostki sektora finansów publicznych są jednostkami o szczególnym charakterze, gdyż gospodarują środkami publicznymi. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych za całość gospodarki finansowej w tych jednostkach odpowiedzialny jest kierownik jednostki, w tym za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie kontroli finansowej. Szeroko rozumiana kontrola finansowa dotyczy m.in. procesów związanych z gospodarowaniem mieniem jednostki a podstawową formą kontroli nad mieniem jest inwentaryzacja. Inwentaryzacja polega więc na ustaleniu za pomocą spisu faktycznego stanu wszystkich rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych, jak też wyjaśnienie różnic między stanem stwierdzonym podczas inwentaryzacji (rzeczywistym) a stanem wynikającym z ewidencji księgowej. Zdaniem Zastępcy Rzecznika, w procesie ochrony zasobów kluczowe znaczenie ma inwentaryzacja przeprowadzona metodą spisu z natury, gdyż jest to najbardziej wiarygodna metoda inwentaryzacji. Celem inwentaryzacji środków trwałych przeprowadzanej metodą spisu z natury nie jest wyłącznie ustalenie ich faktycznego stanu, lecz również ustalenie właścicieli składników majątku, w szczególności nieruchomości i gruntów (np. środki trwałe użytkowane na podstawie różnych umów najmu, dzierżawy itp.). W trakcie inwentaryzacji powinna zostać dokonana również identyfikacja środków trwałych przeznaczonych do likwidacji lub nieprzydatnych (np. na skutek zniszczenia) i rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych.

Po rozpoznaniu odwołania na rozprawie w dniu 25 września 2014 r., na którą stawili się: Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, Obwiniony oraz jego obrońca, GKO uchylili orzeczenie RKO w zaskarżonym zakresie i w tej części przekazała sprawę do ponownego rozpoznania.

GKO podzieliła pogląd RKO, że inwentaryzacja nie została przeprowadzona w sposób prawidłowy. Inwentaryzacja przeprowadzona była w okresie od października do grudnia 2011 r. według stanu na dzień przeprowadzania inwentaryzacji, który był inny niż 31.12.2011 r. Na dzień dokonywania inwentaryzacji poszczególnych składników dane wykazane

w arkuszach spisowych były zgodne ze stanem wynikającym na ten dzień z ksiąg rachunkowych. Zwiększenia i zmniejszenia, jakie nastąpiły pomiędzy datą spisu, a 31.12.2011 r., nie zostały na dzień 31.12.2011 r. ustalone na arkuszach spisu z natury przez ich dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego w tych arkuszach. Zmniejszenia i zwiększenia zostały uwzględnione tylko w urządzeniach księgowych. W ocenie GKO, takie zaniechania naruszają uregulowania zawarte w ustawie o rachunkowości i stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 1 ustawy, polegające na przeprowadzeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości, poprzez zaniechanie powiązania wyników inwentaryzacji pozostałych środków trwałych, przeprowadzonej w drodze spisu z natury, z zapisami z ksiąg rachunkowych.

GKO stwierdza, że przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury jest wieloczynnościowym procesem a odpowiedzialność za prawidłowość przeprowadzenia tej inwentaryzacji ponosi kierownik jednostki (art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości).

RKO nie uzasadniła w przekonujący sposób dlaczego uznała, że czyn popełniony przez Obwinionego jest znikomo szkodliwy dla finansów publicznych. Składający odwołanie trafnie wskazał, że kwota wynikająca z podsumowania arkuszy spisu z natury dot. konta 013 „Pozostałe środki trwałe” stanowiła 2.244.681,26 zł podczas, gdy saldo konta 013 na dzień 31.12.2011 r. wynosiło: 2.359.949,30 zł. Różnica stanowiła więc 115.268,04 zł. Kwota ta nie wskazuje na drobną różnicę wynikającą z inwentaryzacji ponadto zaznaczyć należy, że nieprawidłowość taka powstała w kilku jednostkach (jest więc powtarzalna), dotyczyła ona bowiem zmian w pozostałych środkach trwałych jakie wystąpiły w okresie od dnia zakończenia inwentaryzacji do dnia 31.12.2011 r., inwentaryzowanych w jednostkach wyżej wskazanych.

Zdaniem GKO, w omawianej sytuacji nie można mówić o znikomej szkodliwości czynu dla finansów publicznych, z uwagi na znaczne wartości stanowiące różnice pomiędzy zapisem wynikającym z ewidencji a dokonanym spisem z natury, jak również z uwagi na skalę (powtarzalność) objętych zarzutem nieprawidłowości. Istotne jest także to, że Obwiniony przez swoje zaniechanie naruszył podstawowe zasady przeprowadzania inwentaryzacji pozbawiając się możliwości rzetelnej oceny stanu mienia.

Zgodnie z art. 146 ust. 2 ustawy, w przypadku wniesienia odwołania na niekorzyść obwinionego, który został uniewinniony przez komisję orzekającą lub co do którego postępowanie umorzono, Główna Komisja Orzekająca nie może wydać orzeczenia o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jeżeli jednak uzna, że przypisanie tej odpowiedzialności jest uzasadnione, przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania. Przywołany przepis jest gwarancją prawa obwinionego do obrony i zapewnia zachowanie zasady dwuinstancyjności postępowania.

GKO oceniła, że w przedmiotowej sprawie przypisanie odpowiedzialności Obwinionemu, z przyczyn wyżej wskazywanych, było w pełni uzasadnione, dlatego też przekazała sprawę do ponownego rozpoznania w I instancji przez RKO. Należy przy tym zaznaczyć, że nakaz przypisania odpowiedzialności nie może być utożsamiany z nakazem wymierzania kary.

Przed wydaniem orzeczenia RKO musi zbadać ponownie przesłanki i okoliczności, na podstawie których orzeknie o wymiarze kary, lub też odstąpi od jej wymierzenia. Rozważania w tym zakresie muszą także znaleźć odpowiednie odzwierciedlenie w uzasadnieniu orzeczenia. Zgodnie bowiem z art. 33 ust 1 ustawy organ orzekający w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych wymierza karę według swojego uznania, działając w granicach określonych w ustawie, uwzględniając stopień szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych, stopień winy, a także

cele kary w zakresie społecznego oddziaływania jak również cele zapobiegawcze i dyscyplinujące, które ma osiągnąć w stosunku do ukaranego.

Reasumując, po przeprowadzonej rozprawie i wnikliwej analizie niniejszej sprawy, GKO uznała za uzasadnione argumenty przywołane w odwołaniu złożonym przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych (na niekorzyść Obwinionego) i orzekła o uchyleniu orzeczenia i przekazaniu sprawy RKO do ponownego rozpatrzenia, stosownie do dyspozycji art. 146 ust. 2 ustawy, czyniąc zadość zasadzie dwuinstancyjności postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 72 ustawy).

Biorąc powyższe pod uwagę, GKO orzekła, jak w sentencji.